GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 31799C
Inscrit le 11 décembre 2012

<u>Audience publique du 14 mai 2013</u>

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 8 novembre 2012 (n° 29646 du rôle)
dans un litige l'opposant à
la société anonyme ... S.A., …,
en matière d'impôts**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 31799C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 11 décembre 2012 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 28 novembre 2012, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 8 novembre 2012, par lequel ledit tribunal a déclaré justifié le recours introduit par la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…s, immatriculée au registre de commerce et des sociétés sous le numéro B …, et tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 septembre 2011, référencée sous le numéro C 16750 du rôle, déclarant irrecevable pour cause de tardiveté sa réclamation introduite par courrier du 20 mai 2011 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006 et du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2006, tous deux datés au 12 janvier 2011, de manière à avoir annulé, dans le cadre du recours en réformation, ladite décision et renvoyé le dossier en prosécution de cause au directeur de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 11 janvier 2013 par Maître Ardavan FATHOLAHZADEH, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Ardavan FATHOLAHZADEH en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 mars 2013.

A défaut de déclaration de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal déposée pour l'année 2006, le bureau d'imposition Sociétés … du service d'imposition de l'administration des Contributions directes procéda par voie de taxation d'office et émit à l'égard de la société anonyme ... S.A., désignée ci-après par la « *société ...* », un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal et un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2006, datés au 12 janvier 2011.

Par courrier de son expert-comptable daté au 20 mai 2011 et réceptionné le 24 mai 2011, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », à l'encontre des bulletins d'impôt précités.

Par décision du 27 septembre 2011, répertoriée sous le numéro C 16750 du rôle, le directeur déclara la réclamation de la société ... irrecevable pour cause de tardiveté sur base des motifs énoncés comme suit :

« *Vu la requête introduite le 24 mai 2011, par le sieur ... ... de la fiduciaire... au nom de la société anonyme ..., ayant son siège social à L-..., pour réclamer contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006, les deux émis le 12 janvier 2011;*

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Vu les §§ 238 et 254 AO;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser;

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste;

qu'en vertu de l'art. 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste;

Considérant que les bulletins litigieux susvisés ont tous été notifiés le 17 janvier 2011; qu'ainsi le délai a expiré le 18 avril 2011 et que les réclamations sont donc tardives;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO;

Considérant que le § 222 AO n'est pas applicable en l'espèce;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 23 décembre 2011, la société ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 27 septembre 2011 ayant déclaré irrecevable sa réclamation du 20 mai 2011.

Dans son jugement du 8 novembre 2012, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme. Quant au fond, il se référa au § 211 (3) de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* », et aux articles 1er et 2 du règlement grand-ducal modifié du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, désigné ci-après par « *le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978* », pris sur base de l'habilitation au pouvoir réglementaire, contenue dans le § 211 (3) AO, à introduire une forme simplifiée de communication. Tout en admettant que le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 prévoit la possibilité d'une notification au destinataire qui demeure au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste en la matière sous examen et que, d'après l'article 2 du même règlement grand-ducal, la notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu, le tribunal considéra qu'afin que la présomption de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 puisse produire ses effets, il ne serait pas suffisant qu'il soit établi que le destinataire a eu connaissance des bulletins d'impôt, mais il serait indispensable que la date de la remise à la poste soit établie.

Le tribunal estima qu'en l'espèce, le dossier administratif versé en cause ne comporterait aucun élément tangible permettant d'établir avec la certitude requise la date de la remise de l'envoi à la poste, étant entendu, d'après le tribunal, que la charge de la preuve afférente incomberait à l'Etat et que la présomption dudit article 2 ne pourrait utilement produire ses effets que dans la seule hypothèse où le point de départ, en l'occurrence la remise de l'envoi à la poste, est établi en cause. Il ajouta que si le fait que la société ... avait introduit une réclamation à l'encontre desdits bulletins prouverait certes qu'elle avait réceptionné les bulletins et qu'elle en avait pris connaissance, il n'en ressortirait cependant pas à quelle date lesdits bulletins avaient été remis à la poste. Il écarta l'affirmation du délégué du gouvernement selon laquelle il serait « *de principe* » que tout bulletin d'impôt serait remis à la poste à la date d'émission figurant sur le bulletin, au motif qu'à défaut de tout élément concret tendant à l'étayer, cette affirmation ne serait pas de nature à établir la date de la remise à la poste des bulletins litigieux.

Par voie de conséquence, le tribunal retint que la présomption édictée par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 n'aurait pas pu produire d'effet et que le directeur n'aurait partant pas valablement pu recourir aux dispositions du § 252 AO pour déclarer la réclamation introduite par la société ... irrecevable pour cause de tardiveté. Il annula partant la décision directoriale du 27 septembre 2011 et renvoya l'affaire devant le directeur en prosécution de cause.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 11 décembre 2012, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 8 novembre 2012.

A l'appui de son appel, l'Etat reproche aux premiers juges une interprétation erronée de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 et invoque la jurisprudence existante qui aurait déjà retenu qu'en cas de contestation de la notification du bulletin d'impôt par le destinataire, il faudrait l'existence de circonstances qui rendent ce défaut plausible et que l'administration, même si elle n'établissait pas la remise effective à la poste d'un bulletin, pourrait établir par des preuves circonstanciées que l'envoi a été accompli. Or, en l'espèce, la partie intimée contesterait la date de la remise à la poste des bulletins litigieux et affirmerait leur réception au cours du mois de mars 2011, mais ne ferait état d'aucune circonstance de nature à constituer un indice dans le sens que l'envoi contenant lesdits bulletins ne l'aurait pas atteinte dans le délai de notification. Cependant, selon l'Etat, il serait de principe que tout bulletin d'impôt serait remis à la poste à la date d'émission figurant sur le bulletin d'impôt, en l'occurrence le 12 janvier 2011, date qui ressortirait des copies des bulletins litigieux soumises en cause. En outre, en pratique, tous les bulletins établis par les bureaux d'imposition de l'administration des Contributions directes seraient imprimés et expédiés de manière centralisée par le Centre des technologies de l'information de l'Etat (CTIE) sur base d'un procédé automatisé et le dossier fiscal tenu par le bureau d'imposition compétent ne contiendrait que la seule feuille d'établissement sur base de laquelle le bulletin serait imprimé au CTIE.

L'Etat conclut au vu de l'ensemble de ces éléments que ce serait à tort que le tribunal a exigé l'établissement de la date exacte de la remise à la poste des bulletins litigieux par d'autres éléments tangibles.

En deuxième lieu, l'Etat fait valoir que même à supposer que la partie intimée n'ait pris connaissance des bulletins litigieux qu'en mars 2011, elle aurait été en mesure de prendre les précautions qui se seraient imposées eu égard à la date d'émission non contestée du 12 janvier 2011 qui y aurait figuré, mais elle aurait néanmoins introduit sa réclamation seulement le 24 mai 2011, donc environ deux mois après la prise de connaissance des bulletins litigieux.

La société ... rétorque que l'Etat n'apporterait pas la preuve que les bulletins litigieux auraient effectivement été remis à la poste le jour même de leur confection, mais se référerait seulement à un procédé automatisé d'impression et d'envoi des bulletins « *en estimant qu'il est implicitement mais nécessairement infaillible* ». L'intimée considère que le privilège de la présomption de notification posée par le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 imposerait comme condition que l'administration des Contributions directes devrait au moins prouver la remise à la poste des plis et que l'argumentation étatique reviendrait à exonérer l'administration de cette seule et unique condition et partant de tout contrôle.

L'intimée soutient que le raisonnement étatique reviendrait encore à rompre « *le principe de l'égalité des armes et le respect d'un débat contradictoire au mépris d'un droit de défense équitable* » tels que prévus par les articles 6 et 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH). Le fait par l'administration d'expédier les bulletins par courrier simple et de vouloir ensuite les rendre opposables aux contribuables en invoquant le privilège de la présomption de notification ne serait pas non plus conforme aux principes du procès équitable posé par les articles 8 et 10 de la Déclaration universelle des droits de l'homme.

La société ... conclut encore au rejet de l'argumentation étatique tendant à imposer au contribuable d'agir avant l'expiration du délai de trois mois à compter de la confection des bulletins litigieux nonobstant leur réception seulement vers le 15 mars 2011, au motif que la réclamation en question aurait été introduite dans le délai de trois mois à compter de la réception des bulletins et que l'argumentation étatique reviendrait à réduire le délai pour l'introduction d'une réclamation de trois mois à 70 jours sans aucun fondement juridique valable.

A titre subsidiaire, la société ... conclut que l'absence de signature apposée sur les bulletins litigieux devrait avoir pour conséquence que le délai de recours n'aurait pas commencé à courir, l'intimée estimant que la légalité d'un acte administratif exigerait la signature de l'acte par l'autorité investie.

Le § 211 (3) AO dispose que « *die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Großherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* ».

En vertu de l'article 1er du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 pris notamment sur base du § 211 (3) AO précité : « *Les bulletins qui fixent une cote d´impôt, ceux qui établissent séparément une valeur unitaire ou des revenus d´une certaine catégorie, ceux qui fixent la base d´assiette d´un impôt réel et ceux qui appellent en garantie un tiers responsable du paiement de l´impôt peuvent être notifiés aux destinataires qui demeurent au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste. Il en est de même des bulletins qui ventilent une cote d´impôt ou une base d´assiette entre plusieurs communes* ».

Etant donné qu'il est constant en cause que la société ... est un contribuable résident et que les bulletins litigieux ont fixé à l'égard de cette dernière des cotes de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal, la notification desdits bulletins rentre dans le champ d'application de l'article 1er du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 et a partant pu être effectuée par la voie d'un courrier simple fermé à la poste.

L'article 2 du même règlement grand-ducal établit une présomption de notification dans les termes suivants :

« *La notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l´envoi à la poste à moins qu´il ne résulte des circonstances de l´espèce que l´envoi n´a pas atteint le destinataire dans le délai prévu.* ».

C'est partant la date de la remise de l'envoi à la poste qui constitue le point de départ de la présomption de l'accomplissement de la notification.

Il est vrai qu'un bulletin notifié au contribuable porte une seule date se présentant *a priori* comme sa date d'émission et qu'aucune mention sur le bulletin ou dans l'instruction sur les voies de recours n'indique formellement la date de remise à la poste du courrier ou la correspondance de la date du bulletin avec celle de sa remise à la poste. En outre, l'organisation de l'impression et de l'expédition des bulletins par le biais du CTIE, telle que pratiquée d'après les explications du délégué du gouvernement, a certes été établie afin d'assurer que la date d'impression des bulletins corresponde à celle de la remise à la poste des envois les contenant, mais cette organisation ne permet à l'Etat ni de produire la preuve documentaire de son respect sans faille, ni de se ménager une preuve de la remise à la poste pour chaque envoi individuel d'un bulletin.

Cependant, il n'en reste pas moins qu'une preuve de la date de la remise à la poste existe en ce que la mention afférente se trouve apposée sur l'enveloppe d'envoi du bulletin qui comporte toujours la date du traitement du courrier par l'Entreprise des Postes et Télécommunications, cette dernière date documentant que le courrier a été remis à la poste au plus tard le jour y indiqué.

Or, c'est le destinataire du bulletin qui détient cette seule preuve de la date de la remise à la poste suite à la notification du bulletin.

Dès lors, au vu de la finalité du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 d'admettre la notification de bulletins avec la dispense du récépissé de dépôt requis en cas de notification par courrier recommandé sur base du § 88 (3) AO, il y a lieu d'appliquer la présomption de notification prévue par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 en ce sens qu'elle impose au destinataire l'obligation de faire état de circonstances qui rendent plausible le défaut de la notification dans le délai présumé, partant en produisant le bulletin lui notifié et l'enveloppe d'envoi y relative afin de permettre la vérification de la date effective de remise à la poste. Dans l'hypothèse où le contribuable affirme la réception du bulletin à une date postérieure à celle résultant de l'application de la présomption de notification sans pour autant soumettre en cause ces pièces, il n'a pas utilement renversé cette présomption par l'établissement d'indices suffisants en sens contraire.

Or, en l'espèce, la société ... ne nie pas la réception des bulletins litigieux émis le 12 janvier 2011, mais se prévaut d'une date de notification postérieure autour du 15 mars 2011. Elle a encore soumis en cause en première instance des photocopies de deux enveloppes d'envoi de l'administration des Contributions directes, mais précisé, par courrier du 11 mars 2013, « *que la copie des enveloppes ... a été communiquée à titre d'exemple et ne concerne en aucune manière l'affaire en question, alors qu'il s'agissait d'un courrier normal, lequel ne démontre en aucune manière la date à laquelle le courrier de l'administration a été remis à la poste* ».

Conformément aux principes ci-avant dégagés, il y a lieu de conclure que la société ... est restée en défaut de produire les bulletins litigieux et les enveloppes d'envoi les ayant contenus, lesquelles pièces auraient permis de vérifier la date d'émission des bulletins et de traitement des courriers d'envoi par l'entreprise des Postes et Télécommunications. D'un autre côté, l'Etat a versé en cause des copies réimprimées des bulletins adressés à la société ... et renseignant la date d'émission du 12 janvier 2011 ainsi que les fiches d'établissement afférentes du dossier fiscal. Par voie de conséquence, la société ... n'a pas soumis en cause des indices suffisants de nature à renverser la présomption établie par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, de manière que le directeur a valablement pu retenir la date présumée de notification du 17 janvier 2011 et conclure à l'expiration du délai de réclamation de trois mois à la date du 17 avril 2011.

Cette conclusion ne se trouve pas énervée par l'argumentation de l'intimée relative au principe du procès équitable et de l'égalité des armes en faveur des parties au procès, étant donné que le destinataire d'un bulletin est mis en mesure de renverser la présomption de notification érigée par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 en produisant les documents susvisés qui se trouvent en sa possession et qu'il ne peut qu'imputer à soi-même le défaut d'une production utile desdits documents.

Par rapport au moyen subsidiaire de l'intimée suivant laquelle l'absence de signature sur les bulletins litigieux devrait avoir pour effet que le délai de réclamation n'a pas pu commencer à courir, il y a lieu de rappeler qu'au vœu du § 210b AO, « *für die Steuern vom*

Einkommen, vom Ertrag, vom Vermögen und vom Umsatz wird der Steuerbescheid schriftlich erteilt », tandis que le § 211 AO dispose comme suit :

« *(1) Steuerbescheide, die nach den Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind, müssen die Höhe der Steuer enthalten.*

(2) Sie müssen ferner enthalten:

1. eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist,

2. die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie dem Steuerpflichtigen nicht schon mitgeteilt sind,

3. eine Anweisung, wo, wann und wie die Steuer zu entrichten ist,

4. die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist.

(3) Die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Großherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen ».

Dans la mesure où un bulletin d'impôt à notifier au contribuable constitue un exemplaire de la décision d'imposition contenue dans le dossier fiscal, les §§ 210b et 211 AO doivent être interprétés en ce sens que lors de la liquidation de l'impôt sur le revenu, la décision d'imposition doit prendre la forme écrite à la fois pour la décision d'imposition contenue au dossier fiscal et pour l'exemplaire à notifier au contribuable et que ce dernier doit en outre être assorti des mentions définies au § 211 AO.

Or, le § 211 AO n'impose pas formellement la signature du bulletin d'impôt par un responsable de l'administration et doit dès lors être interprété en ce sens qu'il ne requiert pas cette formalité et que la mention du bureau d'imposition ayant procédé à la fixation de la cote d'impôt conformément au § 210 (1) AO est suffisante pour permettre au contribuable de vérifier la compétence de l'autorité ayant pris la décision d'imposition (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, *Kommentar zur RAO*, ad § 211, Anm. 5 ; TIPKE-KRUSE, *Reichsabgabenordnung, Taschenkommentar*, ad § 211, Anm. 7).

Par voie de conséquence, dans la mesure où la signature ne fait pas partie des éléments obligatoires d'un bulletin d'impôt, son absence ne saurait être sanctionnée par le fait que le délai de réclamation ne commence pas à courir, cette sanction s'appliquant seulement en cas de non-respect des exigences de contenu d'un bulletin prévues au § 211 (2) AO.

C'est partant à juste titre que le directeur a qualifié la réclamation de l'intimée du 20 mai 2011 comme tardive pour la déclarer irrecevable de ce chef. Le jugement entrepris encourt partant la réformation en ce sens que le recours de la société ... est à rejeter comme étant non fondé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 11 décembre 2012 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 8 novembre 2012, rejette comme non fondé le recours introduit par la société ... S.A. et tendant à la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 septembre 2011, référencée sous le numéro C 16750 du rôle, et l'en déboute,

condamne la société ... S.A. aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 14 mai 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. SCHROEDER